

Grünbuch zur Kapitalmarkt-Union

Erbrechtsnovelle 2015
Schnittpunkte

Krida? Untreue?
Ausschüttung einer Sonderdividende

Nachträgliche Änderung des
Gewinnverteilungsbeschlusses

Prozessvorbereitung mit
Parteien und Zeugen

HETA – BRRD/BaSAG
Bankenabwicklungsregeln

Glücksspielmonopol
Kohärenzprüfung

Nachträgliche Änderung eines Gewinnverwendungsbeschlusses

Der Beitrag behandelt die Frage, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen ein Gewinnverwendungsbeschluss nachträglich geändert werden kann.

ALEXANDER SCHOPPER / MATHIAS WALCH

A. Problemstellung

Nach § 35 Abs 1 Z 1 GmbHG müssen die Gesellschafter nach der Feststellung des Jahresabschlusses einen Beschluss über die Verteilung des Bilanzgewinns fassen, falls eine derartige Beschlussfassung im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist.¹⁾ In diesem Gewinnverwendungsbeschluss entscheiden die Gesellschafter über Ausschüttung oder Thesaurierung des Bilanzgewinns.²⁾ Dabei haben sie einen weiten Ermessensspielraum. Einschränkungen können sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder der Treuepflicht ergeben.³⁾

Aus unterschiedlichen Gründen können die Gesellschafter daran interessiert sein, einen bereits gefassten Gewinnverwendungsbeschluss nachträglich zu ändern. ZB können die Gesellschafter privat einen höheren Bargeldbedarf und demzufolge ein Interesse an einer höheren Ausschüttung haben. Oder es stellt sich nach der Beschlussfassung heraus, dass die Gesellschaft einen höheren Kapitalbedarf hat als erwartet und deshalb ein größerer Teil des Bilanzgewinns thesauriert werden soll. Auch aufgrund eines veränderten steuerlichen Umfelds – wie zB einer Erhöhung der KESt – können die Gesellschafter daran interessiert sein, einen Gewinnverteilungsbeschluss nachträglich zu ändern und die Auszahlung von Gewinnen zeitlich vorzuziehen, um die höhere Besteuerung künftiger Gewinnausschüttungen zu vermeiden.

Trotz der praktischen Bedeutung wurde der nachträglichen Änderung eines Gewinnverwendungsbeschlusses in Österreich bisher nur wenig Aufmerksamkeit zuteil. Der Beitrag versucht, diese Lücke zu schließen. Primär behandelt wird die GmbH. Auf Abweichungen bei der AG wird in Pkt C.5 hingewiesen.

B. Meinungsstand

In der Kommentarliteratur zum GmbHG finden sich nur wenige Stellungnahmen. Dort heißt es, dass der Gewinnverwendungsbeschluss Ansprüche der Gesellschafter begründet und daher nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann.⁴⁾ Demnach

wird eine nachträgliche Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses offenbar selbst dann für unzulässig gehalten, wenn sämtliche Gesellschafter – oder bei der Ein-Personen-Gesellschaft der einzige Gesellschafter – mit der Änderung einverstanden sind. Demgegenüber dürfen nach der Ansicht von *Reich-Rohrwig* nachträglich Gewinne in einem weiteren Gewinnverteilungsbeschluss ausgeschüttet werden, wenn nicht der gesamte verteilungsfähige Bilanzgewinn ausgeschüttet wurde,⁵⁾ was im Ergebnis einer Änderung des ursprünglichen Gewinnverteilungsbeschlusses entspricht. Auch nach der aktienrechtlichen Kommentarliteratur ist eine mehrmalige Beschlussfassung über die Ausschüttung noch nicht verteilter Gewinne in der Hauptversammlung zulässig.⁶⁾

Univ.-Prof. Dr. Alexander Schopper ist Inhaber eines Lehrstuhls für Unternehmensrecht an der Universität Innsbruck. Univ.-Ass. MMag. Dr. Mathias Walch ist am selben Lehrstuhl tätig.

- 1) Enthält der Gesellschaftsvertrag keine Regel über eine solche Beschlussfassung und auch keine anderweitigen Bestimmungen über die Ergebnisverwendung, haben die Gesellschafter gem § 82 Abs 1 und 2 GmbHG Anspruch auf Ausschüttung des gesamten festgestellten Jahresgewinns nach dem Verhältnis der einbezahlten Stammeinlagen.
- 2) Zur gesellschaftsvertraglichen Thesaurierungsermächtigung jüngst *Hügel*, Gewinnverwendung und Thesaurierung in der AG und der GmbH, in FS Reich-Rohrwig (2014) 49.
- 3) OGH 21. 3. 2013, 6 Ob 100/12 t ecolex 2013, 710 (*Reich-Rohrwig*) = EvBl 2013/96 (*Told*); *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 3/201 ff; zu satzungsmäßigen Gewinnverwendungsklauseln s zB *K. Schmidt*, Satzungsmaßige Gewinnverwendungsklauseln bei Kapitalgesellschaften, in FS P. Doralt (2004) 597; *Arlt*, Pflicht zur Anfechtung von Gewinnausschüttungsbeschlüssen, GesRZ 2014, 351 (351 bei und in FN 38).
- 4) *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 34 Rz 8; *Enzinger* in *Straube*, GmbHG § 34 Rz 25.
- 5) *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 3/224; zust *Busch/Moser*, Zur Frage der unterjährigen Auflösung (und Ausschüttung) von Rücklagen bei Kapitalgesellschaften, SWK 2007, W 131; vgl auch *Reich-Rohrwig*, aaO Rz 3/233, wo dieser allerdings nur die nachträgliche Änderung des Jahresabschlusses und nicht die Änderung eines Gewinnverteilungsbeschlusses behandelt.
- 6) *E. Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 104 Rz 40, die in FN 112 auf die Möglichkeit hinweist, Beträge auszuschütten, die zuvor in Rücklagen eingestellt wurden; *S. Bydliński/Potyka* in *Jabornegg/Strasser*, AktG³ § 104 Rz 24.

C. Eigene Ansicht

1. Überblick

Für eine bessere Darstellung empfiehlt es sich, mehrere Fragenkreise getrennt zu behandeln. Der erste Fragenkreis betrifft allgemein die Voraussetzungen für die Änderung von Gesellschafterbeschlüssen (Pkt 2). Den zweiten Fragenkreis bildet die Beeinträchtigung von Rechten der Gesellschafter durch den geänderten Beschluss (Pkt 3). Drittens könnte die nachträgliche Änderung der Gewinnverwendung zu einer Auflösung oder Bildung von Gewinnrücklagen führen. Weil damit eine nachträgliche Änderung des festgestellten Jahresabschlusses verbunden ist, resultieren daraus weitere Einschränkungen (Pkt 4).

2. Änderung von Gesellschafterbeschlüssen

Gesellschafterbeschlüsse sind das Instrument der Willensbildung in der Gesellschaft.⁷⁾ Den Gesellschaftern steht es als Ausfluss der Privatautonomie grundsätzlich frei, einen Beschluss zu ändern oder aufzuheben.⁸⁾ Das Mehrheitserfordernis für die Änderung von Beschlüssen richtet sich nach dem Mehrheitserfordernis, das für einen neuen Beschluss mit dem Inhalt des geänderten Beschlusses erforderlich wäre.⁹⁾ Da ein Gewinnverwendungsbeschluss vorbehaltlich einer abweichenden Regelung im Gesellschaftsvertrag mit einfacher Mehrheit gefasst wird (§ 39 Abs 1 GmbHG), kann er mit einfacher Mehrheit geändert werden.¹⁰⁾

3. Beeinträchtigung von Rechten der Gesellschafter

a) Eingriff in entstandene Gewinnansprüche unzulässig

Ein Gewinnverwendungsbeschluss begründet Gewinnansprüche der Gesellschafter. Diese Gewinnansprüche sind sog Gläubigerrechte,¹¹⁾ dh sie sind keine Mitgliedschaftsrechte, sondern verselbständigen sich vom Mitgliedschaftsverhältnis und entstehen als

selbständige schuldrechtliche Ansprüche.¹²⁾ Die Gesellschafter stehen der Gesellschaft in ihrer Rolle als Gläubiger des Gewinnanspruchs wie gesellschaftsfremde Dritte gegenüber.¹³⁾ Die Gewinnansprüche können nicht gegen den Willen der Gesellschafter mittels einer nachträglichen Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses beseitigt werden.¹⁴⁾ Ein auf Änderung abzielender Beschluss, der gegen den Willen eines anspruchsberechtigten Gesellschafters gefasst wird, entfaltet keine Rechtswirkungen, weil der Gesellschafterversammlung die Verfügungsbefugnis über die verselbständigten Gewinnansprüche fehlt.¹⁵⁾ Ein solcher Beschluss muss daher auch nicht vom überstimmten Gesellschafter angefochten werden.¹⁶⁾

b) Änderung führt zu höherem Gewinnanspruch

Falls der Gewinnverwendungsbeschluss dahingehend geändert werden soll, dass ein höherer Anteil des Bilanzgewinns an die Gesellschafter ausgeschüttet wird, als im ursprünglichen Gewinnverwendungsbeschluss vorgesehen, beeinträchtigt dies nicht die Interessen der gewinnanspruchsberechtigten Gesellschafter. Der geänderte Gewinnverwendungsbeschluss führt zu einem höheren Gewinnanspruch. Daher kann eine solche Änderung vorbehaltlich eines höheren gesellschaftsvertraglichen Mehrheitserfordernisses mit einfacher Mehrheit beschlossen werden.¹⁷⁾

Die höhere Ausschüttung könnte die Interessen der Gesellschaftsgläubiger tangieren, falls der ursprüngliche Gewinnverwendungsbeschluss bei einer mittelgroßen oder großen GmbH nach § 277 Abs 1 UGB offengelegt wurde.¹⁸⁾ In dem Zusammenhang ist zu unterscheiden, ob nach dem ursprünglichen Gewinnverwendungsbeschluss Gewinnrücklagen oder

7) Vgl statt vieler *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht⁴ § 15.I.1; *Feltl*, Der Beschluss als Instrument organschaftlicher Willensbildung im Privatrecht, in FS Aicher (2012) 79 (80 ff); *Walch*, Die subsidiäre Anwendbarkeit des allgemeinen Zivilrechts im GmbHG (2014) 145.

8) *Krejci*, Zur nachträglichen Aufhebung eines Feststellungsbeschlusses über den Jahresabschluss bzw eines Gewinnverteilungsvorschlags des Vorstands und Aufsichtsrates einer AG, wbl 1992, 253 (254); vgl *Priester*, Änderung von Gewinnverwendungsbeschlüssen, ZIP 2000, 261 (262).

9) *Hüffer/Schürnbrand* in *Ulmer/Habersack/Löbbe*, GmbHG² § 47 Rz 42; *B. Schmidt* in *Ensthaler/Füller/Schmidt*, GmbHG² § 47 Rz 11; *Römermann* in *Michalski*, GmbHG² § 47 Rz 627; vgl *Roth* in *Roth/Altmeyen*, GmbHG⁷ § 47 Rz 12; aA *Schmidt-Verstejl/Probst*, Die nachträgliche Änderung von Gewinnverwendungsbeschlüssen in der Aktiengesellschaft, BB 2011, 1416 (1417); die Gegenansicht führt zu dem unvertretbaren Ergebnis, dass ein Beschluss zunächst mit qualifizierter Mehrheit gefasst und dann mit einfacher Mehrheit beliebig geändert werden kann, wodurch dem qualifizierten Mehrheitserfordernis stets ausgewichen werden könnte.

10) *Verse* in *Scholz*, GmbHG¹¹ § 29 Rz 27 und 70.

11) Zu Gläubigerrechten s *Schopper* in *Gruber/Harrer*, GmbHG § 75 Rz 23.

12) *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 3/201; RG 30. 11. 1888, II 233/88 RGZ 22, 113 (114); 17. 11. 1915, II 361/15 RGZ 87, 383 (386); *Priester*, ZIP 2000, 261 (263); *Ekkenga* in *MünchKomm GmbHG²* § 29 Rz 75; *Pentz* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, GmbHG⁵ § 29 Rz 22; vgl *Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG²⁰ § 29 Rz 50; zum Aktienrecht *E. Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 104 Rz 49; *Euler* in *Spindler/Stilz*, AktG² § 174 Rz 28; *Drygala* in *Schmidt/Lutter*, AktG² § 174 Rz 12.

13) *Priester*, ZIP 2000, 261 (263).

14) *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 3/201; RG 29. 4. 1896, I 13/96 RGZ 31, 62 (64); 17. 11. 1915, II 361/15 RGZ 87, 383 (387); *Schön*, Bestandskraft fehlerhafter Bilanzen, in FS 50 Jahre BGH II (2000) 153 (164); *Drescher* in *MünchKomm GmbHG²* § 47 Rz 65; vgl zum Aktienrecht *E. Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 104 Rz 49; *Schmidt-Verstejl/Probst*, BB 2011, 1416 (1418 f); vgl auch RG 30. 11. 1888, II 233/88 RGZ 22 113 (115).

15) *Ekkenga* in *Münch Komm GmbHG²* § 29 Rz 75.

16) RG 29. 4. 1896, I 13/96 RGZ 31, 62 (65); *Verse* in *Scholz*, GmbHG¹¹ § 29 Rz 70; *Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG²⁰ Rz 50.

17) *K. Schmidt* in *Scholz*, GmbHG¹¹ § 46 Rz 34; *Hommelhoff* in *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG¹⁸ § 29 Rz 29; *Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG²⁰ § 29 Rz 38; *Langheim/Klingsch* in *Saenger/Inhester*, GmbHG² § 29 Rz 49.

18) Kleine GmbH müssen den Gewinnverwendungsbeschluss nach § 278 UGB nicht veröffentlichen; vgl *Schlager*, Probleme bei den Offenlegungsvorschriften von „kleinen“ und „mittelgroßen“ Kapitalgesellschaften SWK 1996, 37 (47); vgl aus D *Drinhausen* in *MünchKomm Bilanzrecht* § 326 HGB Rz 3; *Böcking/Gros/Rabenhorst* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, HGB³ § 326 Rz 2.

ein Gewinnvortrag gebildet wurde: Die Gesellschaftsgläubiger dürfen uE darauf vertrauen, dass die im veröffentlichten Gewinnverwendungsbeschluss gebildete (freie) Gewinnrücklage idR nicht bis zum folgenden Jahresabschluss aufgelöst wird. Ebenso dürfen sie darauf vertrauen, dass die Höhe der gebildeten Gewinnrücklage nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes rückwirkend geändert wird (dazu noch Pkt C.4).

Dagegen darf ein Gewinnvortrag jederzeit an die Gesellschafter ausgeschüttet werden und die Gesellschaftsgläubiger dürfen nicht aufgrund des veröffentlichten Gewinnverwendungsbeschlusses darauf vertrauen, dass der Gewinnvortrag im Gesellschaftsvermögen bleibt. Die Interessen der Gesellschaftsgläubiger werden ausreichend gewahrt, wenn der geänderte Gewinnverwendungsbeschluss offengelegt wird (vgl § 277 Abs 1 letzter Satz UGB analog).¹⁹⁾

c) Änderung führt zu geringerem Gewinnanspruch

Soll der Gewinnverwendungsbeschluss dahingehend geändert werden, dass ein höherer Anteil des Bilanzgewinns thesauriert wird, als im ursprünglichen Gewinnverwendungsbeschluss vorgesehen, beeinträchtigt die Änderung die Interessen der gewinnanspruchsberechtigten Gesellschafter. Die Änderung ist nur zulässig, wenn sämtliche Gesellschafter zustimmen, die aufgrund des ursprünglichen Gewinnverwendungsbeschlusses einen Gewinnanspruch erworben haben.²⁰⁾ In der Zustimmung jedes Gesellschafters liegt ein Er-

lass (§ 1444 ABGB) des ursprünglichen Gewinnanspruchs.²¹⁾ Kommt die Änderung zustande, hat jeder Gesellschafter einen betragsmäßig verringerten Gewinnanspruch.


Die Interessen der Gesellschaftsgläubiger werden durch die Änderung nicht beeinträchtigt, weil es für die Finanzkraft der Gesellschaft sogar besser ist, wenn ein höherer Anteil des Gewinns thesauriert wird, als ursprünglich vorgesehen. Ihre Interessen werden jedenfalls ausreichend gewahrt, wenn der geänderte Gewinnverwendungsbeschluss offengelegt wird (vgl § 277 Abs 1 letzter Satz UGB analog).

4. Auflösung von Gewinnrücklagen

a) Unternehmensrechtliche Sicht

Ein nicht ausgeschütteter Gewinn kann entweder in eine Gewinnrücklage eingestellt oder als Gewinnvortrag verbucht werden. Eine Veränderung des Gewinnvortrags wirkt sich erst auf den folgenden Jahresabschluss aus. Dagegen ist die Gewinnrücklage Teil des festgestellten Jahresabschlusses. Führt ein abgeänderter Gewinnverwendungsbeschluss zu einer Änderung der Gewinnrücklage, ist damit eine nachträgliche Bilanzänderung verbunden.²²⁾ Dies ist nur dann zulässig, wenn die Voraussetzungen für eine nachträgliche Bilanzänderung erfüllt sind.

Aus rechtsvergleichender Sicht ist darauf hinzuweisen, dass die deutsche Rechtslage insoweit von der österreichischen abweicht. Nach § 174 Abs 3 dAktG führt ein Gewinnverwendungsbeschluss nicht zu einer Änderung des festgestellten Jahresabschlusses, wenn die HV die Bildung von Gewinnrücklagen beschließt. Sie sind erst im Jahresabschluss des Folgejahrs zu berücksichtigen.²³⁾ Dies spricht dafür, dass in Deutschland eine nachträgliche Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses bei der AG – und analog bei der GmbH – zu keiner Änderung des festgestellten Jahresabschlusses führt.²⁴⁾ Dagegen muss



Alles Wissenswerte zur neuen GesbR aus erster Hand

2015. Ca. 180 Seiten.
Br. Ca. EUR 38,-
ISBN 978-3-214-02217-4

S. Bydlinski · Fritz

GesbR-RG

Reformgesetz zur Gesellschaft
bürgerlichen Rechts

- Gesamter Gesetzestext zum GesbR-RG – Auszüge aus dem ABGB und UGB samt Materialien
- tabellarische **Gegenüberstellung von alter und neuer Rechtslage** sowie der übergangsrechtlichen Bestimmungen
- **strukturierte Bearbeitung** der Erläuterungen sowie
- **wertvolle fachliche Anmerkungen** der zuständigen Legisten aus dem BMJ.

Der perfekte Arbeitsbehelf zur neuen GesbR!

MANZ

19) *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen IV⁶ (1997) § 174 AktG Rz 25; für Zulässigkeit der Auflösung und Ausschüttung von Gewinnrücklagen *Henrichs/Pöschke* in MünchKomm AktG³ § 174 Rz 52; im Ergebnis auch *Ekkenga* in KölnKomm AktG³ § 172 Rz 17; wohl auch *Schmidt-Versteyl/Probst*, BB 2011, 1416 (1418, vgl aber missverständlich 1419).

20) *K. Schmidt* in *Scholz*, GmbHG¹¹ § 46 Rz 34; *Roth* in *Roth/Altmeppen*, GmbHG⁷ § 29 Rz 54; *Verse* in *Scholz*, GmbHG¹¹ § 29 Rz 27 und 70; *Hommelhoff* in *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG¹⁸ § 29 Rz 29; *Pentz* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, GmbHG⁵ § 29 Rz 23 f; *Langheim/Klingsch* in *Saenger/Inhvester*, GmbHG² § 29 Rz 49; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung IV⁶ § 174 AktG Rz 23; *Euler* in *Spindler/Stilz*, AktG² § 174 Rz 28; *Henrichs/Pöschke* in MünchKomm AktG³ § 174 Rz 52; *Drygala* in *Schmidt/Lutter*, AktG² § 174 Rz 14; vgl *Enzinger* in *Straube*, GmbHG § 35 Rz 29; aA *Ekkenga* in MünchKomm GmbHG² § 29 Rz 149.

21) *Verse* in *Scholz*, GmbHG¹¹ § 29 Rz 70; *Priester*, ZIP 2000, 261 (263); *Schmidt-Versteyl/Probst*, BB 2011, 1416 (1418); vgl *Henrichs/Pöschke* in MünchKomm AktG³ § 174 Rz 52; *Drygala* in *Schmidt/Lutter*, AktG² § 174 Rz 14.

22) *Busch/Moser*, SWK 2007, W 131 (insb W 132); vgl auch *Tanzer*, „Rückwirkende“ Gewinnausschüttungen im Körperschaftsteuerrecht (I), GesRZ 1985, 70 (76).

23) *Drygala* in *Schmidt/Lutter*, AktG² § 174 Rz 11; *Waclawik* in *Hölters*, AktG² § 174 Rz 11; vgl *Schmidt-Versteyl/Probst*, BB 2011, 1416 (1417).

24) Vgl *Priester*, ZIP 2000, 261 (263).

nach § 104 Abs 4 letzter Satz öAktG der Vorstand die Änderungen des Jahresabschlusses vornehmen, die durch den Beschluss der HV zur Bildung einer Gewinnrücklage erforderlich werden.²⁵⁾ Eine nochmalige Feststellung durch den Aufsichtsrat und eine Ergänzung der Abschlussprüfung sind nicht erforderlich.²⁶⁾ Entgegen einer Literaturmeinung muss die vom Vorstand geänderte Fassung nach § 277 Abs 1 UGB beim Firmenbuchgericht eingereicht werden, nicht die Fassung, die der HV vorlag, weil § 104 Abs 4 letzter Satz AktG ansonsten überflüssig wäre.²⁷⁾ § 104 Abs 4 letzter Satz öAktG wird analog auf das GmbH-Recht angewendet.²⁸⁾ Die Bestimmung spricht uE dafür, dass nachträgliche Änderungen der Gewinnrücklage aufgrund eines geänderten Gewinnverwendungsbeschlusses sowohl bei der AG als auch bei der GmbH eine nachträgliche Änderung des Jahresabschlusses sind.

Nach hA ist eine nachträgliche Änderung des festgestellten fehlerfreien Jahresabschlusses nur zulässig, wenn 1. keine Rechte der Gesellschafter oder Dritter berührt werden,²⁹⁾ und 2. ein wichtiger Grund für die Änderung vorliegt, wobei rechtliche, wirtschaftliche oder steuerliche Gründe ausreichen.³⁰⁾ Nach der Gegenansicht gibt es für das Erfordernis eines wichtigen Grundes keine überzeugenden Argumente.³¹⁾ Der Beschluss sei nach allgemeinen Grundsätzen (vgl Pkt C.2) jederzeit abänderbar. UE ist zwischen dem Innenverhältnis der Gesellschaft und bilanzrechtlichen Wertungen zu unterscheiden. In der aktienrechtlichen BGH-E v 24. 1. 1957, auf die sich die hA vor allem stützt und wonach Vorstand und Aufsichtsrat den bereits festgestellten Jahresabschluss „nicht auf Grund einer bloßen Sinnesänderung“ ändern können, beabsichtigte das HöchstG vor allem den Schutz der Aktionäre, deren Gewinnanspruch vom festgestellten Jahresabschluss abhängt und durch eine willkürliche Änderung des festgestellten Jahresabschlusses beeinträchtigt werden könnte.³²⁾ Dies würde dafür sprechen, eine nachträgliche Änderung auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes zumindest dann zuzulassen, wenn alle Aktionäre – bzw bei der GmbH alle GmbH-Gesellschafter – einverstanden und deshalb nicht schutzbedürftig sind. Vom Erfordernis eines wichtigen Grundes im Innenverhältnis der Gesellschaft zu unterscheiden ist die bilanzrechtliche Frage, ob ein fehlerfreier und veröffentlichter Jahresabschluss nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes geändert werden darf, weil die Öffentlichkeit und insb die Gesellschaftsgläubiger ein Interesse an der Bestandskraft eines Jahresabschlusses haben.³³⁾ Der Jahresabschluss erfüllt eine Informationsfunktion zu Gunsten aller am Unternehmen Interessierten.³⁴⁾ Die Informationsfunktion wäre beeinträchtigt, wenn ein festgestellter und veröffentlichter Jahresabschluss willkürlich geändert werden könnte. Daraus folgt uE, dass zumindest ein veröffentlichter Jahresabschluss nicht ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes geändert werden darf.

Folgt man der hA, wonach für die Änderung des Jahresabschlusses ein wichtiger Grund erforderlich ist, stellt sich die Frage, ob ein Kapitalbedarf der Gesellschafter einen solchen Grund für die nachträgliche Auflösung einer Gewinnrücklage bilden kann.

Dies ist wohl zu verneinen, weil ausschließlich die Interessen der Gesellschafter und nicht das Interesse der Gesellschaft betroffen sind.³⁵⁾ Hat hingegen die Gesellschaft einen höheren Kapitalbedarf und soll die Gewinnrücklage nachträglich erhöht werden, liegt uE ein wichtiger Grund vor. Praktisch spielt dieser Fall wohl nur eine geringe Rolle, weil der Mehrbetrag auch als Gewinnvortrag verbucht werden kann und dann keine nachträgliche Änderung des Jahresabschlusses erforderlich wird.

b) Steuerrecht

Aus steuerrechtlicher Sicht kann der Jahresabschluss vorbehaltlich unternehmensrechtlicher Vorgaben bis zur Einreichung des Jahresabschlusses beim FA beliebig geändert werden. Nach diesem Zeitpunkt kann der Jahresabschluss gem § 4 Abs 2 Z 1 EStG nur mit Zustimmung des FA geändert werden, die nur³⁶⁾ zu erteilen ist, wenn die Änderung wirtschaft-

- 25) Eindeutig bereits die Materialien zum dAktG 1937, abgedruckt in *Kals/Eckert*, Die Entwicklung des österreichischen Aktienrechts (2003) 738; *E. Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 104 Rz 50; *Mellerowicz* in *Gadow/Heinichen*, AktG² § 126 Anm 14; *Godin/Wilhelmi*, AktG² § 126 Rz 8 mit Nw zur gegenteiligen Minderheitsmeinung; vgl auch Begründung RegE dAktG 1965 zu § 174, abgedruckt in *Kropf*, Aktiengesetz (1965) 281.
- 26) *E. Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 104 Rz 50; *S. Bydliński/Potyka* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ § 104 Rz 26; vgl *Weilinger*, Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses (1997) Rz 950.
- 27) Insoweit de lege lata nicht überzeugend *E. Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 104 Rz 50, wonach es zulässig sei, den Jahresabschluss in der Fassung, wie er der Hauptversammlung vorgelegt wurde, nach § 277 Abs 1 UGB einzureichen, weil die Gewinnverwendung aus dem Gewinnverwendungsbeschluss ersichtlich sei.
- 28) *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 3/223; *Baumgartner/Mollnhuber/U. Torggler* in *U. Torggler*, GmbHG § 35 Rz 9.
- 29) Siehe dazu Pkt 3; ferner OGH 16. 5. 2001, 6 Ob 40/01 b; *Hämmerle/Wünsch*, Handelsrecht II³ 322 f; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht³ 303; *Nowotny* in *Straube*, UGB § 193 Rz 14; *Hilber* in *Torggler*, UGB § 193 Rz 12; vgl *Jennewein*, Nachträgliche Berichtigung der Einbringungsbilanz, UFSaktuell 2009, 201 (201).
- 30) Ausführlich *Weilinger*, Jahresabschluss Rz 945 ff; *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 3/233; *Busch/Moser*, SWK 2007, W 131 (W 134); *Krejci*, wbl 1992, 253 (254 f); *ders*, Unternehmensrecht⁵ 212; *Tanzer*, GesRZ 1985, 70 (76 ff); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung IV⁶ § 172 AktG Rz 49 ff; *Haas* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG²⁰ § 42 a Rz 23; vgl auch *Nowotny* in *Straube*, UGB § 193 Rz 14 und § 222 Rz 8; *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 193 Rz 17.
- 31) *K. Schmidt* in *Scholz*, GmbHG¹¹ § 46 Rz 25; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 35 Rz 7; *Enzinger* in *Straube*, GmbHG § 35 Rz 14.
- 32) BGH 24. 1. 1957, II ZR 208/55 NJW 1957, 588; dazu *Barz*, Abänderung festgestellter Jahresabschlüsse einer Aktiengesellschaft, in FS W. Schilling (1973) 127 (128 f).
- 33) *W. Müller*, Die Änderung von Jahresabschlüssen, Möglichkeiten und Grenzen, in FS Quack (1991) 359 (364); vgl *Barz* in FS W. Schilling 135 und 137 ff; vgl *Ekkenga* in KölnKomm AktG³ § 172 Rz 26.
- 34) *Weilinger*, Jahresabschluss Rz 58 ff und 945 ff; *U. Torggler* in *Straube*, UGB³ Vor § 189 Rz 36 („*Jahresabschluss als Informationsinstrument zugunsten der Gläubiger*“); vgl OGH 23. 2. 2011, 3 Ob 155/10 f; *U. Torggler*, aaO Rz 33.
- 35) Vgl *Barz* in FS W. Schilling 140 f; *W. Müller* in FS Quack 364; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung IV⁶ § 172 AktG Rz 55; vgl auch *Busch/Moser*, SWK 2007, W 131 (W 134).
- 36) *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG (2013) Anm 46 („*bei Fehlen einer wirtschaftlichen Begründung zwingend zu versagen ist*“).

lich begründet ist.³⁷⁾ Höhere Ausschüttungen für die Gesellschafter werden im Regelfall kein ausreichender wirtschaftlicher Grund sein. Dagegen kann ein überraschend höherer Kapitalbedarf der Gesellschaft uE einen wichtigen Grund für eine nachträgliche Änderung des Jahresabschlusses bilden.

5. Aktiengesellschaft

Bei der Publikums-AG ist die Zustimmung sämtlicher Aktionäre zu einer Kürzung ihrer bereits entstandenen Gewinnansprüche idR praktisch nicht zu erlangen.³⁸⁾ Falls die Aktionärsmehrheit trotzdem den Gewinnverwendungsbeschluss ändern möchte, ist dies nur zulässig, sofern nicht in die Gewinnansprüche der widerstrebenden Aktionäre eingegriffen wird. ZB kann ein Großaktionär der Gesellschaft einen Teil seines Gewinnanspruchs erlassen (§ 1444 ABGB), damit die Gewinnansprüche der restlichen Aktionäre durch die Änderung der Gewinnverwendung unberührt bleiben.³⁹⁾

Eine weitere Besonderheit der AG im Vergleich zur GmbH ist, dass die HV im Regelfall keine Kompetenz zur Feststellung des Jahresabschlusses hat (näher § 104 Abs 3 AktG). Die Auflösung von Gewinnrücklagen fällt in die Kompetenz von Vorstand und Aufsichtsrat, weshalb Gewinnrücklagen nur mit deren Einverständnis aufgelöst werden können.⁴⁰⁾ Im Gegensatz zur GmbH ist die Mitwirkung der Verwaltung für eine nachträgliche Auflösung und Ausschüttung von Gewinnrücklagen erforderlich. Dagegen kann ein Gewinnvortrag nach hA auch gegen den Willen von Vorstand und Aufsichtsrat nachträg-

lich ausgeschüttet werden, weil dies nicht in deren Zuständigkeit fällt, somit ist die Rechtslage bei der AG insoweit mit jener bei der GmbH vergleichbar.⁴¹⁾

37) Dazu *Busch/Moser*, SWK 2007, W 131 (W 134); *W. Doralt/Zorn/Varro* in *Doralt et al.*, EStG (2014) § 4 Rz 172 ff; *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG (2013) Anm 46; *Marschner/Lenneis* in *Jakom*, EStG § 4 Rz 226 ff; *Weilinger*, Jahresabschluss Rz 963 ff.

38) Vgl dazu *Henrichs/Pöschke* in *MünchKomm AktG*³ § 174 Rz 47 („*eher bei Gesellschaften mit überschaubarem Aktionärskreis erwogen*“); vgl auch *Priester*, ZIP 2000, 261 (262).

39) Vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung IV⁶ § 172 AktG Rz 64.

40) *Schmidt-Versteil/Probst*, BB 2011, 1416 (1419); im Ergebnis auch *Henrichs/Pöschke* in *MünchKomm AktG*³ § 174 Rz 50; *Euler* in *Spindler/Stilz*, AktG² § 174 Rz 29; *Koch* in *Hüffer*, AktG¹¹ § 174 Rz 4; *Drygala* in *Schmidt/Lutter*, AktG² § 174 Rz 13; *Ekkenga* in *KölnKomm AktG*³ § 174 Rz 17.

41) *Schmidt-Versteil/Probst*, BB 2011, 1416 (1419); *Henrichs/Pöschke* in *MünchKomm AktG*³ § 174 Rz 51; *Koch* in *Hüffer*, AktG¹¹ § 174 Rz 4.

SCHLUSSSTRICH

- Grundsätzlich kann ein Gewinnverwendungsbeschluss nachträglich geändert werden.
- Die Abänderbarkeit wird begrenzt durch die Gewinnansprüche der Gesellschafter, welche nicht ohne deren Zustimmung geschmälert werden können, sowie durch die eingeschränkte Möglichkeit, Gewinnrücklagen nach Feststellung des Jahresabschlusses aufzulösen.